

Urteil vom 16. Mai 2018, XI R 28/16

Zu den Voraussetzungen der Berichtigung beim unrichtigen Steuerausweis

ECLI:DE:BFH:2018:U.160518.XIR28.16.0

BFH XI. Senat

UStG § 14c Abs 1 S 2, UStG § 17 Abs 1, EGRL 112/2006 Art 203, UStDV § 31 Abs 5 S 1 Buchst b, UStG § 14 Abs 6 Nr 5, UStG VZ 2012

vorgehend FG Münster, 12. September 2016, Az: 5 K 412/13 U

Leitsätze

Die wirksame Berichtigung eines Steuerbetrags nach § 14c Abs. 1 Satz 2, § 17 Abs. 1 UStG erfordert grundsätzlich, dass der Unternehmer die vereinnahmte Umsatzsteuer an den Leistungsempfänger zurückgezahlt hat .

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 13. September 2016 5 K 412/13 U aufgehoben.

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1** Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) war Eigentümerin des bebauten Grundstücks in ... (Grundstück). Dort betrieb sie zunächst selbst ein Pflegeheim.
- 2** Mit Vertrag vom 26. April 2004 verpachtete die Klägerin das Grundstück ab dem 1. Mai 2004 an die Pflegeeinrichtung ... KG (KG) zum Betrieb einer vollstationären Pflegeeinrichtung. An der KG waren die Klägerin als Komplementärin und eine weitere natürliche Person als Kommanditist beteiligt. Die monatliche Pacht betrug zunächst ... €.
- 3** Daneben schloss die KG mit der Klägerin gleichfalls am 26. April 2004 einen "Heimausstattungsvertrag". Danach verpflichtete sich die Klägerin, das Pflegeheim ab dem 1. Mai 2004 mit mobilen Einrichtungsgegenständen auszustatten und diese der KG als Betreiberin mietweise zur Verfügung zu stellen. Als Mietzins wurden ... € zzgl. ... € Umsatzsteuer monatlich vereinbart. Die zusätzliche Miete für die betriebsnotwendige Inventarausstattung von acht weiteren Pflegeplätzen betrug nach der ergänzenden "Anlage zum Heimausstattungsvertrag" vom 19. Februar 2007 ... € zzgl. ... € Umsatzsteuer.
- 4** Die Vermietungs- und Verpachtungstätigkeit der Klägerin wurde Ende November 2011 eingestellt.
- 5** Über das Vermögen der KG wurde am ... 2012 das Insolvenzverfahren eröffnet.
- 6** In ihren Umsatzsteuer-Erklärungen für die Jahre 2004 bis 2010 und Umsatzsteuer-Voranmeldungen für 2011 behandelte die Klägerin die Grundstücksverpachtung als steuerfrei, die Vermietung von Einrichtungsgegenständen dagegen als steuerpflichtig. Dem ist der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) gefolgt.
- 7** Im Februar 2012 beantragte die Klägerin, die Festsetzungen für die Jahre 2006 bis 2010 sowie die Voranmeldungen

für 2011 nach § 164 der Abgabenordnung zu ändern und die jeweilige Umsatzsteuer bzw. Umsatzsteuer-Vorauszahlung jeweils auf ... € herabzusetzen, weil die entgeltliche Überlassung der Einrichtungsgegenstände des Pflegeheims an die KG nach dem Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 20. August 2009 V R 21/08 (BFH/NV 2010, 473) als Nebenleistung zur steuerfreien Verpachtung des Grundstücks gemäß § 4 Nr. 12 Buchst. a des Umsatzsteuergesetzes (UStG) ebenso steuerfrei sei.

- 8** Ferner teilte sie dem FA mit, dass gegenüber der KG die bisherige Abrechnung mit Schreiben vom 30. Januar 2012 berichtigt worden sei. In diesem Schreiben heißt es u.a.:

" ... der am 26. April 2004 ... abgeschlossene Heimausstattungsvertrag ... weist eine Bruttogesamtmiete und einen Umsatzsteuerbetrag aus.

...

Der Ausweis einer 'Bruttogesamtmiete' und einer Umsatzsteuer entfällt hiermit und wird widerrufen. Dieses Schreiben ... stellt eine Rechnungskorrektur nach § 14c UStG da. Da Sie nicht zum Abzug von Vorsteuern berechtigt sind, ergeben sich bei Ihnen keine Umsatzsteueränderungen."
- 9** Die Klägerin machte den sich aus der Rechnungsberichtigung ergebenden Erstattungsbetrag in Höhe von ... € mit ihrer Umsatzsteuer-Voranmeldung für Januar 2012 geltend.
- 10** Das FA lehnte mit Bescheiden vom 23. bzw. 28. Februar 2012 die beantragten Änderungen ab und forderte für Januar 2012 eine berichtigte Umsatzsteuer-Voranmeldung an. Zur Begründung führte es aus, dass das von der Klägerin in Bezug genommene Urteil des BFH in BFH/NV 2010, 473 über den entschiedenen Einzelfall hinaus nicht anzuwenden sei. Die Einsprüche blieben erfolglos.
- 11** Während des anschließenden Klageverfahrens setzte das FA mit Umsatzsteuerbescheid vom 24. Oktober 2014, der nach § 68 der Finanzgerichtsordnung (FGO) Gegenstand des Verfahrens wurde, die Umsatzsteuer für 2012 auf ... € fest.
- 12** Das Finanzgericht (FG) gab der Klage, die auf die Herabsetzung der Umsatzsteuer für 2012 auf ./... € gerichtet war, statt.
- 13** Es führte zur Begründung seines in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2017, 72 veröffentlichten Urteils im Wesentlichen aus, die Voraussetzungen für eine Rechnungsberichtigung nach § 14c Abs. 1 Satz 2 i.V.m. § 17 Abs. 1 UStG seien vorliegend erfüllt. Die Klägerin schulde daher den hinsichtlich der Vermietung von Einrichtungsgegenständen zunächst zu hoch gesondert ausgewiesenen Steuerbetrag nicht.
- 14** Sie habe von Januar 2006 bis November 2011 steuerbare sonstige Leistungen gegen Entgelt an die KG erbracht. Die Voraussetzungen einer Organschaft zwischen der Klägerin als Organträgerin und der KG als Organgesellschaft seien im Streitfall weder nach der Rechtsprechung des V. Senats (Urteil vom 2. Dezember 2015 V R 25/13, BFHE 251, 534, BStBl II 2017, 547) noch nach der des XI. Senats (Urteil vom 19. Januar 2016 XI R 38/12, BFHE 252, 516, BStBl II 2017, 567) des BFH gegeben. Der Kommanditist sei weder finanziell in das Unternehmen der Klägerin als potentielle Organträgerin eingegliedert gewesen noch habe es sich bei der KG um eine GmbH & Co. KG gehandelt. Nicht steuerbare Innenumsätze eines Organkreises i.S. des § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG mit der Folge, dass die in den Abrechnungspapieren, die in diesem Fall keine "Rechnungen" seien, gesondert ausgewiesene Umsatzsteuer schon nicht nach § 14c UStG geschuldet werde, lägen daher nicht vor.
- 15** Die Klägerin, die bei der Vermietung von Einrichtungsgegenständen zunächst zu Unrecht von der Steuerpflicht ihrer steuerbaren Leistungen an die KG ausgegangen sei, habe insoweit in dem Heimausstattungsvertrag vom 26. April 2004 und der ergänzenden Anlage vom 19. Februar 2007 Umsatzsteuer unrichtig i.S. des § 14c Abs. 1 (Satz 1) UStG ausgewiesen. Bei der Überlassung des Inventars handele es sich um eine Nebenleistung zur gemäß § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG steuerfreien Verpachtung des Pflegeheims mit der Folge, dass die Nebenleistung ebenso steuerfrei sei.
- 16** Den unrichtigen Steuerausweis habe die Klägerin gegenüber der KG mit Schreiben vom 30. Januar 2012 berichtigt.
- 17** Der Verwaltungsauffassung in Abschn. 14c.1. Abs. 5 Satz 4 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses (UStAE), nach der die Rechnungsberichtigung nach § 14c Abs. 1 Satz 2 i.V.m. § 17 Abs. 1 UStG auch die Rückzahlung der zu hoch ausgewiesenen Steuer voraussetze, sei nicht zu folgen. Für diese Einschränkung ergebe sich kein Anhalt im Gesetz.
- 18** Mit der Revision rügt das FA, das die Behandlung der Vermietung von Einrichtungsgegenständen als gleichfalls steuerfreie Nebenleistung der steuerfreien Grundstücksverpachtung nunmehr nicht länger beanstandet, die

Verletzung materiellen Rechts.

- 19 Das FG verkenne, dass für eine Berichtigung gemäß § 14c Abs. 1 Satz 2 UStG die im Streitfall weder vorgetragene noch nachgewiesene oder aus den Akten ersichtliche Rückzahlung des Korrekturbetrags erforderlich sei.
- 20 Zwar enthalte der Wortlaut des § 14c Abs. 1 UStG keinen Hinweis darauf, dass die Rückzahlung einer bereits vereinnahmten zu hoch ausgewiesenen Steuer an den Leistungsempfänger Voraussetzung für eine Rechnungsberichtigung sei. Jedoch komme nach Verwaltungsauffassung in Abschn. 14c.1. Abs. 5 Satz 4 UStAE eine Rechnungsberichtigung nur bei einer entsprechenden Rückzahlung in Betracht.
- 21 Bei § 17 Abs. 1 UStG sei nicht zwischen Fällen der unmittelbaren und nach § 14c Abs. 1 Satz 2 UStG mittelbaren Anwendung zu differenzieren.
- 22 Die Bemessungsgrundlage i.S. des § 17 Abs. 1 Satz 1 UStG mindere sich nur, wenn, wie der BFH mit Urteil vom 18. September 2008 V R 56/06 (BFHE 222, 162, BStBl II 2009, 250) entschieden habe, das Entgelt tatsächlich zurückgezahlt werde. Es sei nicht nachvollziehbar, diese ungeschriebene Voraussetzung bei der Berichtigung nach § 14c Abs. 1 Satz 2 UStG abzulehnen.
- 23 Das FA bringt ferner mit Bezug auf Stadie in Rau/Dürrwächter, Umsatzsteuergesetz, § 14c Rz 210 ff. vor, solange der Rechnungsaussteller die vereinnahmte Umsatzsteuer nicht an den Leistungsempfänger zurückgezahlt habe, dürfe jenem der berichtigte Steuerbetrag nicht erstattet werden, um ihn nicht ungerechtfertigt zu bereichern.
- 24 Das FA beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 25 Die Klägerin beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 26 Sie tritt der Revision des FA entgegen und verteidigt die Vorentscheidung.
- 27 Ergänzend führt sie aus, dass nicht nur § 14c Abs. 1 UStG, sondern auch Art. 203 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL) keine Rückzahlung des entsprechenden Umsatzsteuerbetrags an den Leistungsempfänger bei der Rechnungsberichtigung voraussetze.
- 28 Vorliegend handele es sich weder um eine Minderung der Bemessungsgrundlage noch um die Änderung einer Vereinbarung hierzu. Der Umsatz, der der korrigierten Rechnung im Streitfall zugrunde liege, sei von Anfang an steuerfrei gewesen, was das FA nunmehr nicht mehr in Abrede stelle. Bei einem steuerfreien Umsatz ergebe sich keine Umsatzsteuer.
- 29 Eine Gefährdung des Steueraufkommens, deren Beseitigung § 14c Abs. 1 UStG diene, habe vorliegend zu keiner Zeit bestanden. Die KG als Leistungsempfängerin sei weder zum Vorsteuerabzug berechtigt gewesen noch habe sie diese unberechtigt gezogen.
- 30 Die Verwaltungsauffassung in Abschn. 14c.1. Abs. 5 Satz 4 UStAE verletze den Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer. Dieser verbiete es der nationalen Finanzverwaltung, wie sich aus dem Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) Rusedespred vom 11. April 2013 C-138/12 (EU:C:2013:233, Umsatzsteuer-Rundschau --UR-- 2013, 432) ergebe, dem Erbringer einer steuerfreien Leistung die Korrektur der einem Kunden fälschlich in Rechnung gestellten Steuer zu versagen, weil die fehlerhafte Rechnung nicht berichtigt worden sei, obwohl dem Kunden ein Abzug dieser Steuer nicht möglich gewesen sei. Auf die Rückzahlung der Steuer könne es bei der Rechnungskorrektur danach jedenfalls nicht ankommen, wenn sichergestellt sei, dass wie hier keine Gefährdung des Steueraufkommens bestehe.
- 31 Die Rückzahlung des Steuerbetrags könne im Übrigen jederzeit durch den Leistungsempfänger zivilrechtlich eingefordert werden. Die Gefahr einer ungerechtfertigten Bereicherung auf dessen Kosten bestehe mithin nicht.

Entscheidungsgründe

II.

- 32 Die Revision des FA ist begründet. Die Vorentscheidung ist aufzuheben und die Klage abzuweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO).

- 33** Das FG ist zwar zu Recht davon ausgegangen, dass die Klägerin den unrichtigen Steuerausweis bei den von ihr als steuerpflichtig behandelten, jedoch tatsächlich steuerfreien Umsätzen aus der Vermietung von Heimausstattungsgegenständen gegenüber der KG berichtigt hat. Es hat jedoch verkannt, dass die Berichtigung eines Steuerbetrags nach § 14c Abs. 1 Satz 2, § 17 Abs. 1 UStG zur Vermeidung einer ungerechtfertigten Bereicherung grundsätzlich ferner voraussetzt, dass der Rechnungsaussteller die vereinnahmte und abgeführte Steuer an den Leistungsempfänger zurückgezahlt hat. Ist dies nicht geschehen, ist das FA berechtigt, die Erstattung der zu Unrecht erhobenen Umsatzsteuer zu verweigern.
- 34** 1. Der im Verlauf des Klageverfahrens ergangene Umsatzsteuerbescheid für das Streitjahr vom 24. Oktober 2014, der als Umsatzsteuer-Jahresbescheid die angefochtene Umsatzsteuer-Voranmeldung für Januar 2012 ersetzt hat, wurde --was das FG zutreffend erkannt hat-- nach § 68 FGO Gegenstand des Verfahrens (vgl. dazu z.B. BFH-Urteil vom 3. November 2011 V R 32/10, BFHE 236, 228, BStBl II 2012, 525, Rz 16; ferner BFH-Urteil vom 20. März 2017 X R 13/15, BFHE 257, 486, BStBl II 2017, 1110, Rz 39; jeweils m.w.N.).
- 35** 2. Für den Fall, dass --wovon das FG unwidersprochen ausgegangen ist-- zwischen der Klägerin als möglicher Organträgerin und der KG als möglicher Organgesellschaft keine Organschaft bestand, ist das FG in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise davon ausgegangen, dass die Klägerin bei der Abrechnung mit der KG für die Vermietung von Heimausstattungsgegenständen einen zu hohen Steuerbetrag i.S. des § 14c Abs. 1 Satz 1 UStG ausgewiesen hat.
- 36** a) Nach § 14c Abs. 1 Satz 1 UStG schuldet der Unternehmer, der in einer Rechnung für eine Lieferung oder sonstige Leistung einen höheren Steuerbetrag, als er nach dem Gesetz für den Umsatz schuldet, gesondert ausgewiesen hat (unrichtiger Steuerausweis), auch den Mehrbetrag. Hiervon erfasst werden auch die Fälle, in denen ein Unternehmer --wie hier-- Umsatzsteuer für steuerfreie Umsätze gesondert ausgewiesen hat (vgl. noch zu § 14 Abs. 2 UStG 1993/1999 BFH-Urteil vom 28. Mai 2009 V R 11/08, Höchststrichterliche Finanzrechtsprechung --HFR-- 2010, 156, Rz 20, m.w.N.).
- 37** b) Diese Vorschrift beruht unionsrechtlich auf Art. 203 MwStSystRL, wonach jede Person, die die Mehrwertsteuer in einer Rechnung ausweist, die Mehrwertsteuer schuldet. Damit soll einer Gefährdung des Steueraufkommens entgegengewirkt werden, die sich aus dem Recht auf Vorsteuerabzug ergeben kann (vgl. dazu EuGH-Urteile Schmeink & Cofreth und Strobel vom 19. September 2000 C-454/98, EU:C:2000:469, BFH/NV 2001, Beilage 1, 33, Rz 57 und 61; Karageorgou u.a. vom 6. November 2003 C-78/02 bis C-80/02, EU:C:2003:604, BFH/NV 2004, Beilage 1, 48, Rz 50 und 53; Stadeco vom 18. Juni 2009 C-566/07, EU:C:2009:380, BFH/NV 2009, 1371, Rz 28; LVK-56 vom 31. Januar 2013 C-643/11, EU:C:2013:55, UR 2013, 346; Rusedespred, EU:C:2013:233, UR 2013, 432, Rz 23 f.; ferner BFH-Urteil vom 12. Oktober 2016 XI R 43/14, BFHE 255, 474, BFH/NV 2017, 408, Rz 20).
- 38** c) Die Voraussetzungen des § 14c Abs. 1 Satz 1 UStG sind nach der tatsächlichen Würdigung des FG vorliegend erfüllt, jedenfalls dann, wenn man mit der Vorentscheidung und den Beteiligten davon ausgeht, dass zwischen der Klägerin und der KG keine Organschaft bestand.
- 39** aa) Steuerschuldner nach § 14c Abs. 1 Satz 1 UStG kann nur ein Unternehmer i.S. des § 2 Abs. 1 Satz 1 UStG sein, der persönlich zum gesonderten Steuerausweis berechtigt sein muss. Dies trifft auf die Klägerin, die in den Jahren 2004 bis 2010 Vermietungs- und Verpachtungsumsätze ausgeführt hat, zu.
- 40** bb) Sie hat der KG während des betreffenden Zeitraums Heimausstattungsgegenstände vermietet und mithin in den jeweiligen monatlichen Teilabschnitten fortlaufend jeweils sonstige Leistungen erbracht.
- 41** cc) Die Rechtsfolge des § 14c Abs. 1 Satz 1 UStG tritt ferner nur ein, wenn der Unternehmer für die Lieferung oder sonstige Leistung eine Rechnung mit gesondertem Steuerausweis ausgestellt hat. Dies ist hier der Fall.
- 42** dd) Die Klägerin hat im Heimausstattungsmietvertrag vom 26. April 2004 bzw. in der ergänzenden Anlage vom 19. Februar 2007 einen höheren Steuerbetrag ausgewiesen, als er nach dem Gesetz für den Umsatz geschuldet wurde. Denn die Überlassung von Mobiliar eines Pflegeheims kann als Nebenleistung zu der nach § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG steuerfreien Vermietung --wovon die Vorentscheidung zu Recht ausgegangen ist und vom FA mit der Revision nicht mehr angegriffen wird-- gleichfalls steuerfrei sein (vgl. dazu BFH-Urteile in BFH/NV 2010, 473, Leitsatz; vom 11. November 2015 V R 37/14, BFHE 251, 517, BStBl II 2017, 1259, Rz 16). Das BFH-Urteil vom 28. Mai 1998 V R 19/96 (BFHE 185, 555, BStBl II 2010, 307, Rz 21 ff.) und § 4 Abs. 12 Satz 2 UStG stehen dieser Beurteilung u.U. wie denen des Streitfalls nicht entgegen.

- 43** 3. Die Klägerin hat zwar die Abrechnungen mit dem i.S. von § 14c Abs. 1 Satz 1 UStG jeweils unrichtig ausgewiesenen Steuerbetrag --wovon das FG zu Recht ausgegangen ist-- gegenüber der KG berichtigt.
- 44** a) Berichtigt in Fällen des § 14c Abs. 1 UStG der Rechnungsaussteller den Steuerbetrag gegenüber dem Leistungsempfänger, ist § 17 Abs. 1 UStG entsprechend anzuwenden (§ 14c Abs. 1 Satz 2 UStG).
- 45** b) § 14c Abs. 1 Satz 2, § 17 Abs. 1 UStG begründen eine eigenständige Berichtigungsregelung (vgl. zu § 14 Abs. 2 UStG 1993 BFH-Urteil vom 11. Oktober 2007 V R 27/05, BFHE 219, 266, BStBl II 2008, 438, unter II.5., Rz 60, m.w.N.).
- 46** c) Vorliegend wurden die unzutreffenden Abrechnungen --anders als das FA meint-- mit Schreiben der Klägerin vom 30. Januar 2012 berichtigt.
- 47** aa) Eine Rechnung kann nach § 14 Abs. 6 Nr. 5 UStG i.V.m. § 31 Abs. 5 Satz 1 Buchst. b der Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (UStDV) berichtigt werden, wenn Angaben in der Rechnung unzutreffend sind. Zur Berichtigung müssen die fehlenden oder unzutreffenden Angaben durch ein Dokument, das spezifisch und eindeutig auf die Rechnung bezogen ist, übermittelt werden. Es gelten die gleichen Anforderungen an Form und Inhalt wie in § 14 UStG (§ 31 Abs. 5 Sätze 2 und 3 UStDV; vgl. dazu BFH-Urteil in BFHE 255, 474, BFH/NV 2017, 408, Rz 24). Diese Bestimmungen, die im Wesentlichen klarstellenden Charakter haben, beruhen unionsrechtlich auf Art. 219 MwStSystRL, der vorsieht, dass jedes Dokument und jede Mitteilung, das/die die ursprüngliche Rechnung ändert und spezifisch und eindeutig auf diese bezogen ist, einer Rechnung gleichgestellt ist (vgl. dazu BFH-Urteil in BFHE 255, 474, BFH/NV 2017, 408, Rz 25).
- 48** bb) Zutreffend ist das FG im Streitfall davon ausgegangen, dass der im Heimausstattungsvertrag vom 26. April 2004 und in der nachfolgenden Anlage hierzu vom 19. Februar 2007 jeweils ausgewiesene, die jeweiligen monatlichen Teilleistungen betreffende Steuerbetrag von der Klägerin gegenüber der KG mit Schreiben vom 30. Januar 2012 hinreichend bestimmt, berichtigt wurde. Denn sie hat in diesem Schreiben unmissverständlich zum Ausdruck gebracht, dass es sich hierbei um eine Rechnungskorrektur handelt und die zu Unrecht ausgewiesene Umsatzsteuer hiermit berichtigt wird.
- 49** 4. Die wirksame Berichtigung eines Steuerbetrags nach § 14c Abs. 1 Satz 2, § 17 Abs. 1 UStG erfordert jedoch grundsätzlich, dass der Unternehmer die vereinnahmte Umsatzsteuer an den Leistungsempfänger zurückgezahlt hat.
- 50** a) Die Rechnungsberichtigung als formaler Akt gegenüber dem Leistungsempfänger allein reicht für die wirksame Berichtigung eines Steuerbetrags i.S. von § 14c Abs. 1 Satz 2, § 17 Abs. 1 UStG mit der Folge, dass dieser dem Rechnungsaussteller zu erstatten ist, nicht aus.
- 51** aa) Der Wortlaut von § 14c Abs. 1 Satz 2 UStG setzt zwar nicht voraus, dass der Rechnungsaussteller über die Berichtigung der Rechnung hinaus, den berichtigten Steuerbetrag an den Leistungsempfänger zurückzahlen hätte. Auch sind Rückzahlungsansprüche des Leistungsempfängers gegen den Rechnungsaussteller grundsätzlich auf dem Zivilrechtsweg zu verfolgen (vgl. dazu BFH-Urteile in BFHE 219, 266, BStBl II 2008, 438, unter II.6.b, Rz 64; vom 2. März 2016 V R 16/15, BFH/NV 2016, 1074, Rz 28; jeweils m.w.N.).
- 52** bb) Da der Leistende den berichtigten Steuerbetrag vom Leistungsempfänger im Regelfall bereits vereinnahmt hat, würde eine Erstattung durch das FA allein aufgrund der Rechnungsberichtigung ohne Rückzahlung der Steuer den Leistenden ungerechtfertigt bereichern. Dieser würde doppelt begünstigt; denn einerseits hat er das Entgelt zzgl. Umsatzsteuer regelmäßig bereits vereinnahmt und andererseits könnte er im Fall einer bedingungslosen Erstattung den berichtigten Steuerbetrag vom FA nochmals verlangen. Dies ginge allein zu Lasten des Leistungsempfängers (vgl. dazu Weymüller, Umsatzsteuergesetz, § 14c Rz 177.4, 180; Stadie in Rau/Dürrewächter, a.a.O., § 14c Rz 211). Gleichzeitig müsste der Fiskus befürchten, vom Leistungsempfänger auf Erstattung der Umsatzsteuer an ihn in Anspruch genommen zu werden (vgl. EuGH-Urteil Reemtsma Cigarettenfabriken vom 15. Mai 2007 C-35/05, EU:C:2007:167, HFR 2007, 515, Rz 41; Farkas vom 26. April 2017 C-564/15, EU:C:2017:302, UR 2017, 438, Rz 53).
- 53** Dagegen wird der leistende Unternehmer, der den unrichtigen Steuerausweis in einer Rechnung gegenüber dem Leistungsempfänger berichtigt und diesem den vereinnahmten Steuerbetrag zurückzahlt, nicht belastet; denn die grundsätzlich erforderliche Rückzahlung an den Leistungsempfänger kann, um eine Vorfinanzierung des berichtigten Steuerbetrags durch den Rechnungsaussteller bis zur Erstattung zu vermeiden, auch im Wege der Abtretung und Verrechnung erfolgen (vgl. dazu BFH-Urteil in BFHE 255, 474, BFH/NV 2017, 408, Rz 38 ff.). Nur die

Rückzahlung des berechtigten Steuerbetrags an den Leistungsempfänger führt in der Regel zu einem gerechten Interessenausgleich im Dreiecksverhältnis zwischen FA und Leistendem bzw. Leistungsempfänger und gewährleistet so letztlich auch die Neutralität der Mehrwertsteuer. Außerdem verhindert eine in diesem Sinne bedingte Berichtigung des Steuerbetrags, dass das FA z.B. in Fällen der Insolvenz des Rechnungsausstellers oder nicht erkannter Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers doppelt erstatten oder auf Steuer verzichten muss (vgl. dazu Weymüller, a.a.O., § 14c Rz 179, m.w.N.).

- 54** b) Eine Auslegung des § 14c Abs. 1 Satz 2 UStG, nach der zu berücksichtigen ist, dass die Berichtigung eines unrichtig ausgewiesenen und gezahlten Steuerbetrags nicht einseitig zu Lasten des Leistungsempfängers gehen darf, stimmt mit der Rechtsprechung des BFH zu § 17 UStG überein.
- 55** aa) Der BFH hat unter Aufgabe seiner früheren Rechtsprechung für den Fall der Änderung der Bemessungsgrundlage für einen steuerpflichtigen Umsatz mit Urteil in BFHE 222, 162, BStBl II 2009, 250 entschieden, dass sich die Bemessungsgrundlage i.S. von § 17 Abs. 1 Satz 1 UStG nur insoweit mindert, als das Entgelt tatsächlich zurückgezahlt wird, wenn der leistende Unternehmer und der Leistungsempfänger die vollständige oder teilweise Rückzahlung des bereits entrichteten Entgelts vereinbaren.
- 56** Die vorgenannte Entscheidung sowie das diese Rechtsprechung fortführende Urteil des BFH vom 2. September 2010 V R 34/09 (BFHE 231, 321, BStBl II 2011, 991), auf das die Finanzverwaltung in Abschn. 14c.1. Abs. 5 Satz 4 UStAE gleichfalls abstellt, sind auf den Streitfall zwar nicht unmittelbar übertragbar. Dies gilt gleichermaßen auch hinsichtlich der im Senatsurteil in BFHE 255, 474, BFH/NV 2017, 408 (Rz 41) in Bezug genommenen BFH-Urteile vom 19. Juli 2007 V R 11/05 (BFHE 219, 220, BStBl II 2007, 966, unter II.1.c, Rz 15) und in BFHE 222, 162, BStBl II 2009, 250 (unter II.3., Rz 43 ff.) sowie vom 28. Mai 2009 V R 2/08 (BFHE 226, 166, BStBl II 2009, 870, unter II.6., Rz 28). Denn sie betreffen nicht den Fall der Rechnungsberichtigung nach § 14c Abs. 1 Satz 2, § 17 Abs. 1 UStG.
- 57** bb) Dieser Rechtsprechung liegt zugrunde, dass bei einer Besteuerung nach vereinbarten Entgelten die Solleinnahme zunächst die Bemessungsgrundlage bildet. Für eine Sollbesteuerung bleibt aber kein Raum, soweit der leistende Unternehmer das Entgelt vereinnahmt hat. Hat der Unternehmer das Entgelt bereits vereinnahmt, ändert sich die Bemessungsgrundlage nicht schon durch (bloße) Vereinbarung einer Entgeltsminderung, sondern nur durch tatsächliche Rückzahlung des vereinnahmten Entgelts (vgl. dazu BFH-Urteil in BFHE 222, 162, BStBl II 2009, 250, unter II.3.d, Rz 49). In diesen Fällen ist vor der Rückzahlung des überschießenden Entgelts eine Besteuerung beim leistenden Unternehmer weiterhin gerechtfertigt.
- 58** Dies gilt für die Berichtigung eines Steuerbetrags nach § 14c Abs. 1 Satz 2, § 17 Abs. 1 UStG gleichermaßen. Denn auch hier hat der Unternehmer den berechtigten Steuerbetrag in der Regel schon vereinnahmt. Die Berichtigung des Steuerbetrags durch eine Rechnungskorrektur gegenüber dem Leistungsempfänger allein bewirkt dessen Rückzahlung nicht, sodass der Steuerbetrag dem Unternehmer weiterhin verbleibt. Die Rechnungskorrektur ändert daran nichts.
- 59** cc) Aufgrund der nach Maßgabe des § 14c Abs. 1 Satz 2 UStG entsprechenden Anwendung von § 17 Abs. 1 UStG lässt sich die zu § 17 Abs. 1 UStG ergangene Rechtsprechung des BFH in den vorgenannten Urteilen in BFHE 219, 220, BStBl II 2007, 966, in BFHE 222, 162, BStBl II 2009, 250, in BFHE 226, 166, BStBl II 2009, 870, in BFHE 231, 321, BStBl II 2011, 991 auf die Berichtigung eines Steuerbetrags mithin dahingehend übertragen, dass hierfür neben der Rechnungskorrektur gegenüber dem Leistungsempfänger grundsätzlich auch erforderlich ist, dass der Unternehmer --anders als das FG und die Klägerin meinen-- den vereinnahmten Steuerbetrag an den Leistungsempfänger zurückgezahlt hat (vgl. dazu Niedersächsisches FG, Urteil vom 25. September 2014 5 K 99/13, EFG 2015, 780, Rz 36; Stadie in Rau/Dürwächter, a.a.O., § 14c Rz 211; Leipold in Sölch/Ringleb, Umsatzsteuer, § 14c Rz 122; Hundt-Eßwein in Offerhaus/Söhn/Lange, § 14c UStG Rz 17; Weymüller, a.a.O., § 14c Rz 179; ferner von Streit, Mehrwertsteuerrecht 2017, 283; a.A. Fleckenstein-Weiland in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG § 14c Rz 83; Lippross, Umsatzsteuer, 24. Aufl., S. 998, unter der Bedingung, dass der Leistungsempfänger wegen des zu hoch ausgewiesenen Steuerbetrags keinen Rückforderungsanspruch gegen den Rechnungsaussteller hat; offengelassen im BFH-Urteil in BFHE 255, 474, BFH/NV 2017, 408, Rz 41).
- 60** dd) Die Verwaltungsauffassung in Abschn. 14c.1. Abs. 5 Satz 4 UStAE geht gleichfalls davon aus, dass bei § 14c Abs. 1 Satz 2 UStG die Berichtigung des geschuldeten Mehrbetrags erst nach einer entsprechenden Rückzahlung an den Leistungsempfänger zulässig ist, wenn ein zu hoch ausgewiesener Rechnungsbetrag bereits vereinnahmt wurde und dem Leistungsempfänger aus der Rechnungsberichtigung ein Rückforderungsanspruch zusteht.
- 61** c) Soweit der BFH für Fälle der hier nicht vorliegenden Vorsteuerkorrektur nach Rechnungsberichtigung entschieden

hat, dass hierfür die Rückzahlung der vom Leistungsempfänger an den Rechnungsaussteller bezahlten Umsatzsteuer nicht erforderlich ist, weil es für diese Einschränkung keinen Anhaltspunkt im Gesetz gibt (vgl. dazu BFH-Urteil in BFHE 219, 266, BStBl II 2008, 438, unter II.5., Rz 59; zum Vertrauensschutz anlässlich der Änderung der Rechtsprechung zum Vorsteuerabzug bei unrichtigem Steuerausweis ferner BFH-Urteil in BFH/NV 2016, 1074, Rz 28; jeweils m.w.N.; ferner auch BFH-Urteile vom 12. Oktober 1994 XI R 78/93, BFHE 176, 152, BStBl II 1995, 33, unter II.1., Rz 11; vom 30. November 1995 V R 57/94, BFHE 179, 453, BStBl II 1996, 206, unter II.2.c, Rz 17), folgt daraus nichts anderes (vgl. dazu Weymüller, a.a.O., § 14c Rz 182). Denn nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG ist nur die für Lieferungen und sonstige Leistungen gesetzlich geschuldete Steuer als Vorsteuer abziehbar. Dies ist die vom leistenden Unternehmer für den steuerpflichtigen Umsatz nach dem deutschen Umsatzsteuergesetz geschuldete Umsatzsteuer (vgl. dazu z.B. BFH-Beschluss vom 14. November 2017 V B 65/17, BFH/NV 2018, 243, Rz 5, m.w.N.). Danach ist der Vorsteuerabzug eines i.S. von § 14c Abs. 1 Satz 2 UStG gegenüber dem Leistungsempfänger berichtigten Steuerbetrags auch dann zu korrigieren, wenn der Unternehmer dem Leistungsempfänger die Umsatzsteuer (noch) nicht zurückgezahlt hat. Der Streitfall ist ein anderer.

- 62** 5. Dem steht das Unionsrecht im Lichte der Rechtsprechung des EuGH nicht entgegen.
- 63** a) Zwar setzt --worauf die Klägerin zutreffend hinweist-- Art. 203 MwStSystRL bei der Rechnungsberichtigung keine Rückzahlung des Umsatzsteuerbetrags an den Leistungsempfänger voraus.
- 64** b) Auch verlangt der Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer grundsätzlich, dass --worauf die Klägerin gleichfalls zutreffend abstellt-- der zu Unrecht in Rechnung gestellte Steuerbetrag berichtigt werden kann, soweit der Rechnungsaussteller die Gefährdung des Steueraufkommens rechtzeitig und vollständig beseitigt hat (vgl. dazu EuGH-Urteil Rusedespred, EU:C:2013:233, UR 2013, 432, Rz 27, m.w.N.). Ein Mitgliedstaat der Europäischen Union (Mitgliedstaat) ist daher grundsätzlich verpflichtet, unter Verstoß gegen das Unionsrecht erhobene Abgaben dem Abgabepflichtigen --wie hier der Klägerin-- zu erstatten (vgl. dazu EuGH-Urteil Danfoss und Sauer-Danfoss vom 20. Oktober 2011 C-94/10, EU:C:2011:674, HFR 2011, 1393, Rz 20, m.w.N.). Ferner ist dem Grundsatz der Neutralität und Effektivität der Mehrwertsteuer in der Regel genügt, wenn der Leistende die Erstattung der irrtümlich bzw. zu Unrecht an die Steuerbehörden bezahlten Mehrwertsteuer verlangen und der Leistungsempfänger eine zivilrechtliche Klage gegen den Leistenden auf Rückzahlung der rechtsgrundlos bezahlten Beträge erheben kann (vgl. dazu EuGH-Urteile Reemtsma Cigarettenfabriken, EU:C:2007:167, HFR 2007, 515, Rz 39; Danfoss und Sauer-Danfoss, EU:C:2011:674, HFR 2011, 1393, Rz 26; ferner BFH-Urteile in BFHE 219, 266, BStBl II 2008, 438, unter II.6.b, Rz 64; vom 24. April 2013 XI R 9/11, BFH/NV 2013, 1457, Rz 35; vom 30. Juni 2015 VII R 30/14, BFHE 250, 34, BFH/NV 2015, 1611, Rz 18).
- 65** c) Allerdings ist es einem Mitgliedstaat unionsrechtlich jedoch nicht verwehrt, die Berichtigung der Mehrwertsteuer auch davon abhängig zu machen, dass der Aussteller der fraglichen Rechnung dem Empfänger der Dienstleistungen die zu Unrecht gezahlte Steuer erstattet (vgl. dazu EuGH-Urteil Stadeco, EU:C:2009:380, BFH/NV 2009, 1371, Rz 48). Denn das Unionsrecht verbietet es nach ständiger Rechtsprechung des EuGH nicht, dass ein nationales Rechtssystem die Erstattung von zu Unrecht erhobenen Steuern u.U. ablehnt, die zu einer ungerechtfertigten Bereicherung der Anspruchsberechtigten führen würden (vgl. dazu EuGH-Urteile Kommission/Italien vom 24. März 1988 C-104/86, EU:C:1988:171, Neue Juristische Wochenschrift 1989, 1424, Rz 6; Dilexport vom 9. Februar 1999 C-343/96, EU:C:1999:59, HFR 1999, 500, Rz 47; Michailidis vom 21. September 2000 C-441/98 und C-442/98, EU:C:2000:479, HFR 2000, 904, Rz 31; Marks & Spencer vom 10. April 2008 C-309/06, EU:C:2008:211, UR 2008, 592, Rz 41; Stadeco, EU:C:2009:380, BFH/NV 2009, 1371, Rz 48; Danfoss und Sauer-Danfoss, EU:C:2011:674, HFR 2011, 1393, Rz 21). Danach darf die Wirksamkeit der Berichtigung eines Steuerbetrags in einer Rechnung davon abhängig gemacht werden, dass sie wegen der Abwälzung der Steuer auf den Leistungsempfänger nicht zu einer ungerechtfertigten Bereicherung des Unternehmers führt.
- 66** 6. Die Vorentscheidung war danach aufzuheben. Die Sache ist spruchreif i.S. der Abweisung der Klage.
- 67** 7. Auch für den Fall, dass entgegen der Annahme des FG und der Beteiligten eine Organschaft zwischen der Klägerin als möglicher Organträgerin und der KG als möglicher Organgesellschaft bestanden hätte, weil möglicherweise auch eine Personengesellschaft --wie hier die KG-- Organgesellschaft sein kann (vgl. dazu BFH-Urteile in BFHE 251, 534, BStBl II 2017, 547, und in BFHE 252, 516, BStBl II 2017, 567; Wäger, UR 2017, 664, 666 f.; Rauch, UR 2017, 885, 891 f.), wäre die Klage gleichfalls abzuweisen. Denn in diesem Fall würde die Klägerin keinen unrichtigen Steuerbetrag nach § 14c Abs. 1 Satz 1 UStG schulden, weil die fraglichen Umsätze als sogenannte nicht steuerbare Innenumsätze im Rahmen einer umsatzsteuerrechtlichen Organschaft i.S. von § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG zu behandeln wären. Abrechnungen über solche Umsätze mit gesondertem Steuerausweis sind keine tauglichen

Rechnungen i.S. des § 14c Abs. 1 Satz 1 UStG (vgl. Abschn. 14.1. Abs. 4 Satz 2 UStAE; Stadie in Rau/Dürrwächter, a.a.O., § 14c Rz 64; BFH-Urteil vom 28. Oktober 2010 V R 7/10, BFHE 231, 356, BStBl II 2011, 391, Rz 20 zu § 14 Abs. 3 UStG 1993; a.A. Leipold in Sölch/Ringleb, a.a.O., § 14c Rz 259). Ob die für diesen Fall unrichtigen Umsatzsteuerfestsetzungen der Besteuerungszeiträume 2006 bis 2011 zu berichtigen wären, hätte der Senat im Übrigen nicht zu entscheiden. Denn Streitgegenstand ist vorliegend allein die Umsatzsteuerfestsetzung für das Streitjahr (2012).

68 8. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de